

LU_GERICHTE 7H 19 98 vom 30. April 2020

LU Gerichte, 2020-04-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_19_98

FR: LU_GERICHTE 7H 19 98 du 30 avril 2020

IT: LU_GERICHTE 7H 19 98 del 30 aprile 2020

Regeste

Wirtschaftliche Handänderung: Eine zeitlich unbefristet ins Grundbuch aufgenommene, vertraglich sowie öffentlich-rechtlich befristete Dienstbarkeit ist keine dauernde Beeinträchtigung im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. | Art. 5 Abs. 1 BV; Art. 641 Abs. 1 ZGB, Art. 655 Abs. 2 ZGB, Art. 730 Abs. 1 ZGB, Art. 731 Abs. 1 ZGB, Art. 746 Abs. 1 ZGB, Art. 776 Abs. 2 ZGB, Art. 779 ZGB, Art. 958 ZGB; Art. 2 lit. a GBV; § 1 Abs. 1 HStG, § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. | Handänderungssteuer

Volltext

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 30.04.2020 7H 19 98 (2020 IV Nr. 10)

Wirtschaftliche Handänderung: Eine zeitlich unbefristet ins Grundbuch aufgenommene, vertraglich sowie öffentlich-rechtlich befristete Dienstbarkeit ist keine dauernde Beeinträchtigung im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. | Art. 5 Abs. 1 BV; Art. 641 Abs. 1 ZGB, Art. 655 Abs. 2 ZGB, Art. 730 Abs. 1 ZGB, Art. 731 Abs. 1 ZGB, Art. 746 Abs. 1 ZGB, Art. 776 Abs. 2 ZGB, Art. 779 ZGB, Art. 958 ZGB; Art. 2 lit. a GBV; § 1 Abs. 1 HStG, § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. | Handänderungssteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Handänderungssteuer Entscheiddatum: 30.04.2020 Fallnummer: 7H 19 98 LGVE: 2020 IV Nr. 10 Gesetzesartikel: Art. 5 Abs. 1 BV; Art. 641 Abs. 1 ZGB, Art. 655 Abs. 2 ZGB, Art. 730 Abs. 1 ZGB, Art. 731 Abs. 1 ZGB, Art. 746 Abs. 1 ZGB, Art. 776 Abs. 2 ZGB, Art. 779 ZGB, Art. 958 ZGB; Art. 2 lit. a GBV; § 1 Abs. 1 HStG, § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. Leitsatz: Wirtschaftliche Handänderung: Eine zeitlich unbefristet ins Grundbuch aufgenommene, vertraglich sowie öffentlich-rechtlich befristete Dienstbarkeit ist keine dauernde Beeinträchtigung im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG. Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: Sachverhalt (gekürzt) Die A AG bezweckt den Betrieb einer Deponie für die Annahme von sauberem Aushubmaterial sowie den Abbau von und Handel mit Kies. Sie schloss mit B und C einen Dienstbarkeitsvertrag und einen Vorvertrag zu einem Dienstbarkeitsvertrag. Um eine regionale Deponie für verschmutztes, unbelastetes Aushubmaterial zu erstellen, wurde der A AG in den entsprechenden Perimetern der Grundstücke Nrn. z, y, x, w und v, – diese befinden sich bereits in einer rechtskräftig ausgeschiedenen Deponiezone – zum einen ein Recht auf Abbau von Kies, Sand und anderen Materialien (Abbaurecht) und zum anderen ein Recht auf den Betrieb einer Deponie (Deponierecht) eingeräumt. Im Dienstbarkeitsvertrag wurde ausserdem festgehalten, dass die Dienstbarkeiten im Grundbuch unbefristet eingetragen würden, obligatorisch seien diese jedoch auf 20 Jahre seit Rechtskraft der entsprechenden Projektbewilligung beschränkt. Im Hinblick auf eine geplante Erweiterung der Deponie wurde ein Vorvertrag betreffend die Grundstücke Nrn. z, y, x, w und v abgeschlossen, worin sich B und C verpflichteten, ein Abbau- sowie ein Deponierecht einzuräumen. Als

Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeiten verpflichtete sich die A AG, den Dienstbarkeitsbelasteten eine Abgeltung für die Deponierung von festem Aushubmaterial und eine Abgeltung für den Abbau von Kies, Sand und anderen Materialien zu bezahlen. Am 7. Dezember 2017 erteilte der Gemeinderat D die Baubewilligung für die Errichtung einer Aushubdeponie und den Abbau von Kies und Sand auf den Grundstücken Nrn. z, y, x, w, v und u unter Auflagen: Unter anderem befristete er die Deponielaufzeit inklusive der Rekultivierung auf 16 Jahre ab Rechtskraft der Betriebsbewilligung. In seinem Entscheid hielt er fest, dass es sich beim geplanten Projekt um eine Deponie mit einem Volumen von 1'350'000 m³ handle, wobei allfällig im Deponieperimeter vorhandener (und verwertbarer) Kies vorgängig abgebaut werden solle. Mit Entscheid vom 5. Februar 2018 veranlagte die Gemeindeverwaltung D eine Handänderungssteuer von Fr. 55'419.60 bei einem steuerbaren Handänderungswert von insgesamt Fr. 3'694'639.35. Zur Berechnung des Handänderungswerts bediente sich die Gemeinde D eines "Handänderungswert Ablagerung" und eines "Handänderungswert Abbau". Die gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Die A AG liess in der Folge Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben und in der Hauptsache beantragen, der Einspracheentscheid der Gemeindeverwaltung D sei aufzuheben. Aus den Erwägungen:

2.1. Gemäss § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer (HStG; SRL Nr. 645) erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. Als Handänderungen, die der Handänderungssteuer unterliegen, gelten neben dem Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinn von Art. 655 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210; vgl. § 2 Abs. 1 Ziff.1 HStG) der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück, namentlich durch die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt, insbesondere durch die Einräumung eines Baurechts oder eines Bauverbots (§ 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG). Die Handänderungssteuer beträgt 1,5 % des Handänderungswerts (§ 6 Abs. 1 HStG). Der Handänderungswert besteht aus sämtlichen Leistungen des Erwerbers (§ 7 Abs. 1 HStG). Die neben dem Erwerbspreis zu erbringenden Sachleistungen sind zum Verkehrswert, wiederkehrende Leistungen zum Barwert anzurechnen (§ 7 Abs. 4 HStG).

2.2. Das Handänderungssteuergesetz unterscheidet zwischen zivilrechtlichen Handänderungen einerseits und wirtschaftlichen Handänderungen andererseits. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie im Steuerrecht im Allgemeinen und in Handänderungsabgabeerlassen im Besonderen zur Anwendung gelangt (ASA 50,445 für den Kanton Zürich, ASA 44, 64 E. 2 für den Kanton Schwyz), ist seit der Totalrevision vom 28. Juni 1983 in der luzernischen Gesetzgebung ausdrücklich verankert. Im Gegensatz zum früheren Gesetz über die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897 (in Kraft bis 31.12.1983) sind nunmehr den zivilrechtlichen Handänderungen an Grundstücken jene Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken (vgl. zur alten luzernischen Rechtsordnung insbesondere BGE 99 Ia 464 E. 3b, 91 I 173). Die Formulierung "Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück" in § 2 Abs. 1 Ziff. 3 HStG beinhaltet eine Generalklausel, welche grundsätzlich alle Fälle, die wirtschaftlich eine Handänderung an einem Grundstück darstellen, umfasst. Eine wirtschaftliche Handänderung ist allgemein dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück – wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums – in der Weise übertragen wird, dass wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung eintritt wie bei einer

zivilrechtlichen Handänderung (Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat vom 15.10.1982, GR 1982, S. 908 f.). § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. a-c HStG umschreiben die wichtigsten Tatbestände, die als wirtschaftliche Handänderungen gelten. Steuerpflichtig ist nach dieser positivrechtlichen Regelung namentlich auch die Einräumung einer Dienstbarkeit, wenn sie zum einen zu einer dauernden Belastung führt, zum anderen die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks wesentlich beeinträchtigt.

2.3. Für jede Erhebung von Steuern und anderen Abgaben durch Bund, Kantone oder Gemeinden ist in erster Linie der verfassungsmässig verankerte Grundsatz der Gesetzmässigkeit (Legalitätsprinzip) zu beachten. Nach Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) ist Grundlage und Schranke staatlichen Handelns das Recht. Dieser Grundsatz findet sich auch in § 2 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Luzern (KV; SRL Nr. 1). Er verwirklicht für Bund und Kantone den Rechtsstaat und fordert für das staatliche Handeln eine Rechtsgrundlage (Schindler, in: Die Schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Komm. [Hrsg. Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender], 3. Aufl. 2014, Art. 5 BV N 3 u. 18). Beim Legalitätsprinzip im Abgaberecht handelt es sich um ein eigenständiges, ungeschriebenes verfassungsmässiges Recht. Dieses wird in Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 lit. d BV für Steuern und Abgaben des Bundes sowie in § 45 Abs. 2 lit. d KV für kantonale Abgaben konkretisiert (Schindler, a.a.O., Art. 5 BV N 5 und 41; Wyss, Kausalabgaben, Diss. Basel 2009, S. 129 ff.; BGE 143 I 227 E. 4.2, 143 I 220 E. 5.1, 132 I 117 E. 4.1, 128 I 317 E. 2.2.1). Mit Blick auf die Normdichte verlangt das Legalitätsprinzip, dass die generell-abstrakte Norm in inhaltlicher Hinsicht den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessung der Abgabe festlegt (BGE 143 I 227 E. 4.2, 143 I 220 E. 5.1.1, 138 V 32 E. 3.1.1, 136 I 142 E. 3.1, 135 I 130 E. 7.2).

2.3.1. Stellt sich im Rahmen der Auslegung die Frage, wie ein zivilrechtlicher Begriff im Abgaberecht zu verstehen ist, so ist zu klären, ob auf dessen zivilrechtliches Verständnis abgestellt werden soll oder ob der wirtschaftliche Gehalt des betreffenden Tatbestands als massgebend zu betrachten ist. Steuerbehörden dürfen lediglich dann von der formalen zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhalts abweichen und der Besteuerung die wirtschaftliche Wirklichkeit zugrunde legen, wenn die zivilrechtliche Form einer Steuerumgehung dient (Brülisauer/Krummernacher, Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, [Hrsg. Zweifel/Beusch] 3. Aufl. 2017, Vor 2. Kapitel Gewinnsteuer N 7a). Das Nichtbeachten von zivilrechtlichen Begriffen rechtfertigt sich dort, wo ein krasser Ausnahmefall vorliegt, der sich in einem qualifiziert ungerechten Auslegungsergebnis manifestiert, welches der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben kann (Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 6 N 47). Auch wenn Abweichungen vom privatrechtlichen Verständnis möglich sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 12 27 vom 17.9.2012 E. 3d/bb), sind die zwingenden Vorschriften des Zivilrechts, aber auch Statusbegriffe (Ehe, Kindschaft etc.) sowie die Gesellschaftsformen, in der Regel unantastbar (vgl. BGer-Urteil 2C_20/2012 vom 24.4.2012 E. 3.3.1; Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7H 14 10 vom 27.6.2014 E. 3.1; Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Diss. Bern 1983, S. 160 ff.).

2.4. Bedient sich hingegen eine Norm eines Rechtsbegriffs, dessen Bedeutung vom Zivilrecht nicht bereits vorgegeben ist, ist einer allfälligen Übertragung des zivilrechtlichen Bedeutungsgehalts auf das Steuerrecht von Beginn weg die Grundlage entzogen. Das Verständnis für einen unbestimmten Rechtsbegriff ist durch Auslegung zu gewinnen. Massgebend für jede Auslegung ist der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren

Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrundeliegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Auslegung des Gesetzes ist zwar nicht entscheidend historisch zu orientieren, im Grundsatz aber dennoch auf die Regelungsabsicht des Gesetzgebers und die damit erkennbar getroffenen Wertentscheidungen auszurichten, da sich die Zweckbezogenheit des rechtsstaatlichen Normverständnisses nicht aus sich selbst begründen lässt, sondern aus den Absichten des Gesetzgebers abzuleiten ist, die es mit Hilfe der herkömmlichen Auslegungselemente zu ermitteln gilt. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist (BGE 140 III 289 E. 2.1). Die Gesetzesmaterialien dienen als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 123 II 595 E. 4a, 122 V 362 E. 4a, 121 III 219 E. 1d/aa, 118 Ib 187 E. 4, 116 II 411 E. 5b).

3. 3.1. Hinsichtlich des Charakters der Handänderungssteuer des Kantons Luzern gilt es zu erwähnen, dass es sich dabei um eine (indirekte) Rechtsverkehrssteuer und zwar um eine Rechtsübertragungssteuer handelt (Botschaft des Regierungsrats des Kantons Luzern vom 15.10.1982 zum Gesetz über die Handänderungssteuer, Separatdruck S. 5). Eine Rechtsverkehrssteuer knüpft grundsätzlich an rechtliche Vorgänge an. Um offensichtliche Umgehungen mitzuerfassen, wird das Hauptsteuerobjekt ("zivilrechtliche Handänderung") regelmässig um Ersatztatbestände (sogenannte "wirtschaftliche Handänderungen") erweitert. Dies gilt ebenso für § 2 Abs. 1 Ziff. 3 HStG, woraus aber nicht geschlossen werden darf, dies verleihe dem luzernischen Handänderungssteuerrecht insgesamt einen "wirtschaftlichen Grundgehalt" bzw. eine generelle "wirtschaftliche Ausrichtung" (BGer-Urteil 2C_20/2012 vom 24.4.2012 E. 3.1; vgl. LGVE 2008 II Nr. 25 E. 3b und 4b, 1995 Nr. 24 E. 1a; Urteil des Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] Luzern A 95 85 E. 3c). Es besteht demnach kein Anlass, den vom HStG verwendeten Begriffen wie Eigentum, Dienstbarkeit und Baurecht ein anderes als deren zivilrechtliches Verständnis zugrunde zu legen (vgl. Rüeegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989, S. 55).

3.1.1. Als Eigentum wird das dingliche Vollrecht an einer Sache verstanden. Einem Eigentümer kommen (grundsätzlich) sämtliche an der Sache möglichen Befugnisse zu und seine Befugnisse erfassen die Sache als Ganzes. Ein Eigentümer einer Sache kann dementsprechend in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach seinem Belieben verfügen (Art. 641 Abs. 1 ZGB). Er ist weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht in der Ausübung seines Rechts eingeschränkt. Bezieht sich das Eigentum auf eine Liegenschaft, d.h. eine Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen (Art. 2 lit. a der Grundbuchverordnung [GBV; SR 211.432.1]), so erstreckt es sich nach oben und unten auf den Luftraum und das Erdreich, soweit für die Ausübung des Eigentums ein Interesse besteht (vgl. Art. 667 Abs. 1 ZGB). Steht einer anderen Person als dem Eigentümer ein Verwertungs- oder ein Nutzungsrecht an einer Sache (oder einem Teil einer solchen) zu, liegt ein beschränktes dingliches Recht vor (zum Ganzen: Wiegand, Basler Komm., 5. Aufl. 2015, Vor Art. 641 ff. ZGB N 42). Der Gesetzgeber fasst unter dem Begriff der Dienstbarkeiten diejenigen Rechte zusammen, die es dem Berechtigten erlauben, eine Sache zu nutzen und zu gebrauchen, bzw. den Belasteten verpflichten, eine gewisse Nutzung zu unterlassen (vgl. Art. 730 Abs. 1 ZGB). Innerhalb des Rechtsinstituts der Dienstbarkeit wird ferner eine Unterscheidung zwischen Grund- und Personaldienstbarkeiten vorgenommen: Während sich die Person des Dienstbarkeitsberechtigten bei einer Grunddienstbarkeit anhand der Eigentumsverhältnisse

am begünstigten Grundstück bestimmt, kommt eine Personaldienstbarkeit einer Person selbst zu (Petitpierre, in: Basler Komm., a.a.O., Art. 781 ZGB N 1). Ist die Personaldienstbarkeit nicht übertragbar oder vererbbar, sodass sie bei Ableben der berechtigten Person ebenfalls zwingend endet – wie dies etwa beim Wohnrecht der Fall ist (Art. 776 Abs. 2 ZGB) –, so wird von einer regulären Personaldienstbarkeit gesprochen. Kann aber der Dienstbarkeitsberechtigte die Dienstbarkeit übertragen oder vererben, liegt eine irreguläre Dienstbarkeit vor (Isler/Gross, in: Basler Komm., a.a.O., Art. 779 ZGB N 8 f.). Die unterschiedliche Ausgestaltung der Dienstbarkeit ist insbesondere deshalb von Bedeutung, da nur irreguläre Personaldienstbarkeiten im Sinn eines selbständigen und dauernden Rechts als eigenes Grundstück ins Grundbuch aufgenommen werden können, sofern sie auf wenigstens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit begründet worden sind (Art. 655 Abs. 2 ZGB). Eine Dienstbarkeit bedarf darüber hinaus der Eintragung ins Grundbuch, sofern sie ein Grundstück belastet (vgl. Art. 731 Abs. 1 ZGB, Art. 746 Abs. 1 ZGB, Art. 958 ZGB). In der Praxis ist insbesondere das Baurecht von Bedeutung, mit welchem Sondereigentum an Gebäuden oder gebäudeähnlichen Anlagen, welche auf der Liegenschaft eines anderen stehen, begründet werden kann (Art. 779 ZGB). Ist das Baurecht als selbständiges und dauerndes Recht ausgestaltet, so kann der Baurechtsnehmer, einem Eigentümer gleich, sein Grundstück verkaufen, verpfänden oder mit anderen Dienstbarkeiten belasten (Isler, Basler Komm., a.a.O., Art. 779 ZGB N 27 und 31).

3.2. Die klaren Konturen der zivilrechtlichen Begrifflichkeiten vermögen hingegen nicht die Frage zu beantworten, unter welchen Umständen eine Dienstbarkeit vorliegt, die im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Es liegen demnach unbestimmte Rechtsbegriffe vor, deren Bedeutung durch Auslegung zu ermitteln ist.

3.2.1. Das Verwaltungsgericht Luzern hatte bereits Gelegenheit, sich zu dieser Thematik zu äussern: Unter Verweis auf das Verwaltungsgerichtsurteil des Kantons Obwalden (VVGE 1976/77 Nr. 51) – das Steuergesetz des Kantons Obwalden enthält eine mit § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG inhaltlich identische Regelung (vgl. Art. 129 Abs. 2 lit. b aStG-OW [heute Art. 157 Abs. 1 lit. b StG-OW]) – erwog das Verwaltungsgericht Luzern, dass ein Baurecht dann als dauernd im Sinn von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 bzw. 779 Abs. 3 ZGB gelte, wenn es auf wenigstens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit begründet worden sei. Dauernd sei demnach nicht im Sinn von "zeitlich beschränkt", sondern als Gegensatz von "nur auf kurze Zeit errichtete Rechte" zu verstehen. Werde also ein Grundstück während mindestens 30 Jahren mit einer Dienstbarkeit belastet, liege eine dauernde Beeinträchtigung vor (vgl. LGVE 1994 Nr. 23 E. 4.c). Hinsichtlich des Beginns der 30-jährigen Zeitspanne war zwischen den Verfahrensparteien streitig, ob auf den vertraglichen Beginn des Baurechts (diesfalls hätte sich genau eine Dienstbarkeitsdauer von 30 Jahren ergeben [1.7.1989 bis 1.7.2019]) oder auf den Eintrag des Baurechts ins Tagebuch (22.12.1992) abgestellt werden müsse. Das Verwaltungsgericht hielt diesbezüglich fest, dass der vertragliche Anspruch der Berechtigten auch ohne dingliche Wirkung eine Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung durch den Grundeigentümer darstelle, weil er bereits dadurch die Möglichkeit verloren habe, sein Grundstück selbst tatsächlich zu nutzen. Damit sei die erforderliche 30-jährige Belastungsdauer ausgewiesen (LGVE 1994 II Nr. 23 E. 5b). Der Behauptung, es sei ein unselbständiges Baurecht zu beurteilen, welches nicht übertragen werden könne, sodass zwar die Voraussetzung der dauernden, nicht aber der wesentlichen Beeinträchtigung erfüllt sei, pflichtete das Verwaltungsgericht nicht bei, indem es darauf hinwies, dass nicht die Übertragbarkeit des eingeräumten Baurechtes als solche sondern der

Umstand, dass der Grundeigentümer das Grundstück bzw. die baurechtsbelastete Fläche in keiner anderen Weise mehr nutzen könne, entscheidend sei. Der Grundeigentümer und Baurechtsgeber habe sich durch die Baurechtsbestellung um die Möglichkeit gebracht, einen Teil der Liegenschaft tatsächlich selbst zu nutzen und darauf zu bauen, was zweifellos eine wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung des Grundstückes im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG darstelle (LGVE 1994 II Nr. 23 E. 5c; vgl. ferner mit gleichem Resultat: Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen I/2-2014/28 vom 8.1.2015; Urteil der Steuerrekurskommission Baselland vom 22.11.1996, in: BStPra1/1998 9-13).

3.2.2. Dem Verfahren A 97 304 lag ein für die Fläche von 51'255 m² eingeräumtes Abbaurecht für Sand, Kies und übrige Materialien zugrunde. Das Verwaltungsgericht Luzern führte hierzu aus, dass der Wert eines Grundstücks, welches über abbaufähige und wirtschaftlich abbauwürdige Stoffe verfüge, weitgehend durch den im Rahmen des Abbaus erzielbaren Erlös bestimmt werde, sofern nicht durch eine bessere Verwendung als Standort oder durch landwirtschaftliche Nutzung ein grösserer Ertrag zu erwarten sei. Eine Verminderung dieser Stoffe führe deshalb zu einer Wertabnahme des Grundstücks, sofern die abgebauten Stoffe nicht neu zugeführt würden (wie z.B. bei einer Kiesgrube, die durch Flussgeschiebe immer wieder nachgefüllt werde). Die Entnahme von wirtschaftlich verwertbarem Kies und Sand führe deshalb in der Regel zu einer Werteinbusse des Grundstücks und damit, sofern sie nicht durch ein entsprechendes Entgelt wettgemacht werde, zu einem Substanzverlust. Das Terrain möge später landwirtschaftlich weiter verwendbar sein. Eine weitere gewinnbringende Kiesentnahme sei aber nicht mehr möglich. Das Entgelt für den Abbau sei deshalb Entschädigung für den Substanzverlust, der einer Veräusserung eines Teiles des Werts des Grundstücks gleichkomme. Mit Einräumung des (übertragbaren) Ausbeutungsrechts würden grundlegende Eigentumsrechte des Grundstückeigentümers betroffen. Es fliesse nämlich jener Teil der Grundstücksubstanz, der im Kiesvorkommen verkörpert sei, dauernd dem Dienstbarkeitsberechtigten zu. Dass es sich dabei um einen bedeutenden Teil der Substanz des belasteten Grundstücks handle, zeigt denn auch der von ihr angeführte Vergleich zwischen der vereinbarten Entschädigung für die abzubauenen Kiesmenge mit dem Katasterwert des Grundstücks (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 97 304 vom 30.3.1998 E. 2b). Die Tatsache, dass die Beeinträchtigung des Grundstückswerts nicht bereits mit der Belastung des Grundstücks mit dem Kiesabbaurecht als solchem, sondern erst durch dessen (eigentliche) Ausübung erfolge, sei nicht massgebend, da der Eigentümer des Grundstücks bereits mit Abschluss des Dienstbarkeitsvertrags persönlich verpflichtet wurde, allfällige Handlungen des Dienstbarkeitsberechtigten, welche mit der Ausübung des Kiesabbaurechts im Zusammenhang stehen, auf seinem Grundstück zu dulden (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 97 304 vom 30.3.1998 E. 2d mit Hinweis auf den Entscheid der ehemaligen Steuerrekurskommission des Kantons Luzern 1963/64 Nr. 52).

3.3. Die Luzerner Verwaltungsgerichtsbarkeit musste sich indessen bislang nicht mit der Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG auf die Einräumung einer Deponiedienstbarkeit – in Verbindung mit einem Kiesabbaurecht – befassen.

3.4. In seiner Botschaft wies der Regierungsrat des Kantons Luzern zum Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht darauf hin, dass es sich bei § 2 Abs. 1 Ziff. lit. c HStG um eine Anlehnung an das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG; SRL Nr. 647) bzw. dessen § 3 Abs. 1 Ziff. 5 handle. Eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung bzw. des Veräusserungswerts des Grundstücks sei bei der Einräumung von Bau- und Kiesausbeutungsrechten der Fall (Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat vom

15.10.1982, GR 1982, S. 11). Das Kantonsgericht Luzern hatte jedoch auch unter dem Blickwinkel von § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG noch keinen Anlass, die Konturen einer die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigenden Dienstbarkeit abweichend von den bereits genannten Urteilen festzulegen. 4. 4.1. (...) In ihrer Beurteilung vom 9. November 2017 hielt die Dienststelle uwe fest, dass im Zusammenhang mit der Deponie geplant sei, allfällig vorhandener, verwertbarer Kies vorgängig abzubauen. Das Abbauvolumen liege zwischen 50'000 und 100'000 m³. Aufgrund des Deponievolumens werde mit einer Betriebsdauer, inklusive Vorbereitung sowie Rekultivierung, von 16 Jahren gerechnet. Der vorgesehene Deponieperimeter beanspruche knapp 7,80 ha Fruchtfolgefläche. Mit den vorgesehenen Rekultivierungszielen, einer fachgerechten Rekultivierung und einer Folgebewirtschaftung könne am Standort knapp 14,1 ha deutlich mehr Fruchtfolgefläche wiederhergestellt werden. Im Sinn einer Gesamtwürdigung kam die Dienststelle uwe zum Schluss, dass das Projekt unter Auflagen – insbesondere unter der Auflage der zeitlichen Beschränkung auf 16 Jahre ab Rechtskraft der Betriebsbewilligung und Vorgabe eines Rekultivierungsziels mit der Qualität von Fruchtfolgeflächen – zu bewilligen sei. Am 7. Dezember 2017 erteilte der Gemeinderat D unter Auflagen – unter anderem eine Beschränkung der Betriebslaufzeit auf 16 Jahre – die Baubewilligung zur Errichtung einer Aushubdeponie und den Abbau von Kies und Sand. 4.2. Wie bereits erwähnt (E. 2.3), können sowohl zivilrechtliche wie wirtschaftliche Handänderungen Steuerobjekt der Handänderungssteuer bilden. Der Gesetzgeber erlaubt es damit, Vorgänge der Steuer zu unterwerfen, die ihrer Rechtsgestaltung nach zwar nicht als Übergang von Eigentum bzw. Änderung der Eigentumsverhältnisse im zivilrechtlichen Sinn zu betrachten sind, sich aber von ihrem Wesensgehalt her so auswirken, wie wenn Eigentumsbefugnisse übertragen worden wären. Um den Begriff der wirtschaftlichen Handänderung zu konkretisieren, nimmt der Gesetzgeber, wie durch das Adverb "namentlich" ersichtlich ist, eine nicht abschliessende Aufzählung vor. Ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, ist also anhand der in der Aufzählung genannten Merkmale – im Fall einer eingeräumten Dienstbarkeit ist deren Auswirkung auf die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks in zeitlicher sowie in sachlicher Hinsicht von Bedeutung – zu beurteilen. Wohl ist es möglich, dass auch andere Vorgänge sich steuerbegründend auswirken können, wobei aber unter Berücksichtigung des im Bereich des Steuerrechts besonders zu beachtenden Legalitätsprinzips vor Augen zu führen ist, dass hierfür besonders beachtenswerte Gründe vorliegen müssen, die eine Aufnahme des nicht genannten Vorgangs im Licht des Gleichbehandlungsgrundsatzes geradezu gebieten müssten. Aus der Perspektive des Handänderungssteuerrechts ist daher zwischen den Dienstbarkeitsverträgen als solchen und den Vorverträgen zum Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrags zu unterscheiden, auch wenn sie, wie hier, aus einem einzigen Rechtsakt hervorgehen. 4.2.1. Mit dem Vorvertrag wird die Verpflichtung zum Abschluss eines künftigen Vertrags begründet (Art. 22 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR; SR 220]). Kennzeichnendes Merkmal dieses Rechtsgeschäfts ist das Vorliegen einer Kontrahierungspflicht, welche sich lediglich dann als handänderungssteuerrechtlich relevant erweist, wenn es sich um einen Vorvertrag betreffend ein Kaufgeschäft bzw. Kaufvorvertrag handelt (vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. b). Bildet hingegen eine Dienstbarkeit Gegenstand des Vorvertrags, ist darin keine Übertragung von Eigentum im Sinn von § 2 Abs. 1 Ziff. 1 HStG zu erblicken (§ 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. b HStG e contrario). Genauso wenig liegt ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach Massgabe von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 HStG (vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. b

HStG) vor. Mit dem hier vorliegenden Dienstbarkeitsvorvertrag wird lediglich ein zukünftiger Zustand gesichert. Mit anderen Worten erhält die durch den Vorvertrag begünstigte A AG kein Recht, welches sie in eine mit einem Eigentümer vergleichbare Lage versetzen würde. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich nicht, den hier vorliegenden Dienstbarkeitsvorvertrag als Steuerobjekt der Handänderungssteuer zu behandeln. Folglich sind nur die eingeräumten Dienstbarkeiten auf ihre handänderungssteuerrechtlichen Folgen hin zu beurteilen: 4.2.2. Soweit strittig ist, inwiefern die vereinbarten Dienstbarkeiten zu einer dauernden Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder des Veräusserungswerts des Grundstücks führen, gilt es zu beachten, dass das Kantonsgericht Luzern (bzw. das damalige Verwaltungsgericht Luzern) bereits in LGVE 1994 II Nr. 23 zum Ausdruck brachte, dass nicht bloss auf den Tagebucheintrag bzw. auf die Konturen des dinglichen Anspruchs abgestellt werden könne. Dies entspricht auch der dem Begriff der wirtschaftlichen Handänderung zugrundeliegenden Logik, wonach gerade nicht die formale Rechtsgestaltung der Parteien entscheidend sein soll, sondern – innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken – eine Gesamtwürdigung des infrage stehenden Rechtsgeschäfts unter Einbezug der vertraglichen Rechte und Pflichten vorzunehmen ist (vgl. E. 3.1; LGVE 2008 II Nr. 25 E. 4b). Wohl spricht der Charakter der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer dafür, dem dinglichen Anspruch, wie er aus dem Grundbuch hervorgeht, ein erhebliches Gewicht zuzumessen, da der eigentliche Rechtsverkehr – der Eigentumsübergang bzw. die Dienstbarkeitsberechtigung – auch erst durch die Anmeldung bzw. Eintragung im Grundbuch eintritt. Es rechtfertigt sich aber nicht, einen Automatismus zu verfolgen, demzufolge unbefristete Rechte dinglicher Natur stets als dauernd zu gelten hätten. Vorliegend ist einerseits von Bedeutung, dass die Parteien im Dienstbarkeitsvertrag übereingekommen sind, dass die Dienstbarkeitsbelasteten nach Ablauf von 20 Jahren seit der Bewilligung des Deponiebetriebs die Löschung des Abbau- und Deponierechts verlangen können. Andererseits gilt es zu berücksichtigen, dass die Betriebslaufzeit der Deponie hoheitlich auf 16 Jahre fixiert wurde. Die Beschwerdegegnerin hat sodann auch bei der Berechnung des Handänderungswerts lediglich auf eine 15-jährige Laufzeit abgestellt. Selbst wenn also ein Antrag auf Löschung der Dienstbarkeiten durch die Dienstbarkeitsbelasteten nach Ablauf der vereinbarten Dauer unterbliebe, wird die A AG ihren Betrieb im hier interessierenden Gebiet einzustellen haben, da die bewilligte Betriebslaufzeit erreicht worden ist. Eine Verlängerung der Betriebslaufzeit dürfte angesichts des wohl dann höchst wahrscheinlich ausgeschöpften Deponievolumens nicht infrage kommen, sodass das unbefristete Kiesabbau- und Deponierecht, sowohl aus vertrags- als auch öffentlich-rechtlicher Sicht zeitlich begrenzt erscheint. Der Umfang der Begrenzung liegt im vorliegenden Fall weit unter der von der Rechtsprechung vorgegebenen Schwelle von 30 Jahren, sodass eine ungebührliche Wertungsdifferenz entstehen könnte, wenn ein übertragbares Baurecht von 20 Jahren die Handänderungssteuer nicht auslösen würde, ein praktisch gleich lang dauerndes Deponierecht hingegen schon. Vor diesem Hintergrund mangelt es vorliegend an einer dauernden Beeinträchtigung, sodass eine der Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG nicht erfüllt ist. Dementsprechend ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.